

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1/2022-T

Tema: IRC - Benefícios fiscais - encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, a considerar no apuramento do lucro tributável daquele imposto - aplicação no tempo da Lei n.º 43/2018 - ónus da prova.

SUMÁRIO:

- a) De acordo com o n.º 1 do art.º 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação que vigorou até à sua revogação efetuada pelo art.º 4º da Lei n.º 43/2018, de 9/8, o benefício fiscal aí previsto dependia da criação líquida dos postos de trabalho interpretada no sentido da diferença positiva apurada, no termo de cada exercício, entre as contratações por tempo indeterminado e o número de saídas de jovens de idade não superior a 30 anos ou desempregado de longa duração em idêntica situação.
- b) A substituição do trabalhador, por outro trabalhador igualmente jovem de idade não superior a 30 anos ou desempregado de longa duração, que visasse comprovadamente a manutenção do emprego criado, não implicava qualquer violação do dever de manutenção do emprego, bem como da consequente obrigação de a entidade patronal assegurar uma empregabilidade duradoira e estável, desde que o novo contrato seja também por tempo indeterminado.
- c) Nesse caso, a extinção do posto de trabalho do trabalhador substituído era compensada pela criação de um novo posto de trabalho, o do trabalhador substituto, com as mesmas características do anterior.
- d) Era condição do benefício do art.º 19º do EBF que a entidade empregadora mantivesse por cinco anos o emprego criado, mas não necessariamente que durante esses cinco anos os postos de trabalho criados fossem ocupados pelos mesmos trabalhadores, desde que os

novos trabalhadores fossem igualmente jovens de idade inferior a 30 anos ou desempregados de longa duração, contratados sem prazo, não sendo esta interpretação da lei incompatível com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art.º 19º do EBF, já que a cessação do contrato de trabalho não implica necessariamente a eliminação do posto de trabalho criado e, nas circunstâncias em causa, o trabalhador a que o benefício respeita não é o mesmo.

- e) Com efeito, no regime do art.º 19º do EBF, a estabilidade do emprego ficava assegurada pela não sujeição a termo do contrato inicial e não pela proibição da substituição no prazo da vigência do benefício do trabalhador inicialmente contratado por outro trabalhador nas mesmas condições, quando essa substituição não seja da iniciativa da entidade patronal.
- f) Sem prejuízo da duração máxima do benefício fiscal e desde que se mantiverem os respetivos pressupostos legais, este abrange os postos de trabalho criados por contratos de trabalho sem termo celebrados até essa data.
- g) Não estão abrangidos pelo benefício fiscal previsto nessa norma, por força do n.º 1 do art.º 5º da Lei n.º 43/2018, independentemente do vínculo criado. os postos de trabalho criados a partir de 1/7/2018.
- h) No âmbito de aplicação do regime anterior, na eventualidade de os contratos de trabalho elegíveis cessarem ou se iniciarem durante o período de tributação, o limite máximo da majoração prevista no n.º 1 não podia ser restringido proporcionalmente ao tempo de vigência desses contratos, não sendo admissível que o benefício em causa fosse limitado pelo método da “diarização”.
- i) Na reclamação graciosa da autoliquidação regulada no art.º 131º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), é ao Reclamante que cabe demonstrar que, em virtude da adoção indevida do método da “diarização“, restringiu o limite máximo da majoração prevista no n.º 1 do art.º 19º do EBF, nos contratos que cessassem ou cessassem durante o período de tributação, ao período de duração desses contratos.

- j) O erro na autoliquidação resultante da adoção indevida desse método deve ser demonstrado pela Reclamante individualmente, contrato a contato, a fim de que a administração fiscal poder confirmar os fundamentos da reclamação, nos mesmos termos do erro invocado na autoliquidação resultante da substituição de colaboradores contratados em 2018, onde cabia à Reclamante demonstrar tal efeito, para confirmação por parte da administração fiscal.
- k) No entanto, a demonstração e quantificação do efeito isolado da “diarização” e da substituição dos colaboradores não foram realizadas nem na reclamação graciosa nem neste processo arbitral, com o consequente incumprimento desse ónus legal pela Requerente.

DECISÃO ARBITRAL

I- RELATÓRIO

1. Identificação das Partes

1.1. Requerente

A..., sociedade em nome coletivo, pessoa coletiva e contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-..., ...-... .. .

1.2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) representada pelos drs. B... e C..., designados a 25/1/2022.

2. Tramitação e constituição do Tribuna Arbitral

2.1. A Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral a 3/1/2022, que seria transmitido nesse dia à Requerida por correio eletrónico, nos termos regulamentares e notificado a esta a 12/1/2022.

2.2. No pedido, a Requerente manifestaria a intenção de nomeação de árbitro, tendo na Petição Inicial (PI), indicado o dr. Pedro Miguel Abreu Marques que, a 17/1/2022, aceitou o encargo.

2.3- A 25/1/2002, a Requerida designaria seus representantes processuais os drs. B... e C...
.

2.3. A 2/3/2022, a autoridade tributária indicou para árbitro o dr. António Barros Lima Guerreiro que nesse dia aceitou o encargo.

2.4. Os árbitros indicados pela Requerente e pela Requerida optaram por solicitar ao CAAD a designação do presidente do Tribunal Arbitral.

2.5. A 29/4/2022, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designaria para Presidente do Tribunal Arbitral a Prof. Dr.^a Rita Correia da Cunha que, no mesmo dia, aceitou o encargo.

2.6. O Tribunal Arbitral foi constituído por despacho do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de 17/5/2022.

2.7. Constituído o Tribunal Arbitral, a Requerida seria de imediato notificada, na pessoa da diretora- geral da AT, para nos termos do art.º 17º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), no prazo de 30 dias, apresentar resposta, requerer, se entendesse necessário, prova adicional e enviar integralmente o Processo Administrativo (PA).

2.8. A autoridade tributária apresentou a sua contestação a 20/6/2022 e a 23/6/2022 juntou aos autos o PA.

2.9. A 19/7/2022, o Presidente do Tribunal Arbitral dispensaria a reunião prevista no n.º 1 do art.º 18º do RJAT e notificaria as partes para alegações simultâneas, a apresentar por escrito no prazo de 10 dias.

2.10.- A Requerida alegaria a 12/9/2022 e a Requerente no dia 13 seguinte.

2.11. A 14/11/2029, por Despacho Arbitral, nos termos do n.º 2 do art.º 22º do RJAT, foi prorrogado o prazo de decisão do presente processo arbitral, sendo este novamente prorrogado, por Despacho Arbitral, a 16/01/2023.

3. O Pedido

A Requerente pretende a anulação do indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2021..., apresentada a 31/7/2019, e relativa à autoliquidação de IRC do exercício de 2018.

Esse indeferimento seria notificado à Requerente a 7/9/2021, Via CTT.

Essa reclamação foi deduzida com fundamento no facto da Requerente, no apuramento do lucro tributável do exercício de 2018, efetuado na Declaração modelo 22 de IRC (da qual resultou a liquidação n.º 2019 ... de 2/8/2019), não ter considerado, como custo do exercício, a majoração prevista no n.º 1 do art.º19º do EBF, no montante € 988.688,34, bem como gastos do período de tributação de 2018, não considerados antes como dedutíveis, no montante de € 576.207,71. Esta última correção foi deferida em sede de reclamação.

Do montante de € 988.688,34, € 385.617,07 respeitaram à substituição de trabalhadores jovens de idade não superior a 30 anos, inicialmente considerados no cálculo do benefício fiscal nos períodos de tributação de 2015 e 2016, e os restantes € 603.071,27, em partes não discriminadas: (i) à substituição de trabalhadores inicialmente selecionados na declaração modelo 22 por trabalhadores igualmente jovens de idade não inferior a 30 anos elegíveis; (ii) retificação da aplicação indevida do chamado critério da “diarização”, consistente na limitação da majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo

proporcional ao período anual de trabalho prestado pelos trabalhadores e ; (iii) à consideração do saldo de entradas e saídas para o período entre 1/3/2018 e 28/2/2019 (último dia do período de tributação), enquanto que na declaração modelo 22, tinha sido considerado o saldo entre 1/3/2018 e 30/6/2018 (último dia da vigência do art.º 19º do EBF).

A declaração modelo 22 em que foi efetuada a autoliquidação reclamada foi submetida a 31/7/2019 e abrangeu o período tributário entre 1/3/2018 e 28/2/2019, dado, nos termos do n.º 2 do art.º 8º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), a Requerente ter adotado um período de tributação diferente do ano civil.

Em conformidade com essa fundamentação, pediria a Requerente ao Tribunal Arbitral a condenação da Requerida a proceder à dedução, no Campo 774 do Quadro 07 da declaração modelo 22 do exercício de 2018, do mencionado montante adicional de € 988.688,34, com fundamento na criação líquida de 497 postos de trabalho no exercício de 2018, correspondentes ao saldo entre entradas e saídas, verificado nesse período de tributação, conforme mapa de apuramento que juntou, e da aplicação indevida na quantificação do benefício do art.º19º do EBF do chamado método da “diarização”.

Solicita ainda a Requerente o reconhecimento pelo Tribunal Arbitral de a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral não só determinar o reembolso à Requerente o imposto indevidamente pago, como ainda o pagamento dos juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos art.ºs. 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 61.º do CPPT, correspondentes à dedução pretendida do Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2018.

Tais juros deveriam incidir, para a Requerente, não só sobre o montante de € 988.688,34, mas também sobre o valor de € 576.207,71 já deferido, em sede de reclamação graciosa, pela administração fiscal, e que tinha resultado, por alegado lapso de comunicação interna, do facto da Requerente ter inscrito na conta “6881 – Correções relativas a períodos anteriores” do exercício de 2019, gastos imputáveis ao exercício de 2018, não

desconhecidos nem imprevisíveis, como exige o n.º 2 do art.º 18º do CIRC, no exercício de 2019.

4. Posição das partes

4.1 Posição da Requerente

A Requerente defende, relativamente à pretensão da condenação da Requerida a proceder à dedução, no Campo 774 do Quadro 07 da declaração modelo 22 do exercício de 2018, do montante adicional de € 988.688,34 que, verificando-se a saída - durante a vigência do benefício fiscal previsto do art.º 17º do EBF - do trabalhador inicialmente contratado, por causa não imputável à entidade patronal, o posto de trabalho tornado disponível poderia ainda ser preenchido por outro trabalhador jovem, sem quaisquer reflexos no direito a esse benefício, não importando, assim, a sua caducidade.

Considera que, por o benefício do art.º 17º do EBF ser atribuído ao posto de trabalho criado e não pessoalmente ao colaborador contratado / selecionado, como refletiria, aliás, a epígrafe desse preceito legal “Criação de emprego para jovens”, o respetivo direito não ficaria prejudicado com essa substituição, desde que os trabalhadores substitutos, jovens de idade não superior a 30 anos, **contratados por tempo indeterminado**, preenchessem os requisitos aplicáveis aos trabalhadores substituídos aquando da sua contratação nas mesmas condições.

Sendo o benefício atribuído ao posto de trabalho criado e não ao concreto colaborador / contrato selecionado para efeitos de majoração, não pode, assim, ser colocado em causa quando o mesmo posto de trabalho, vago por iniciativa do trabalhador inicialmente selecionado, seja ocupado por outro trabalhador nas mesmas condições (jovem ou desempregado de longa duração), que se candidatou ao emprego no mesmo exercício económico do primeiro trabalhador.

A interpretação da Requerida violaria os princípios da coerência sistemática e da boa-fé, na vertente da tutela da confiança e boa-fé (Acórdão do STA de 19/10/2011, Proc. 0607/11

e Decisões Arbitrais n.º 57/2017-T e n.º 245/2021- T).

A Requerente sustenta ainda que, apesar de o benefício fiscal do art.º19º do EBF ter sido revogado com efeitos a partir de 1/7/2018, pelo n.º 1 do art.º 5º da Lei n.º 43/2018, de 9/8, o benefício abrange todos os postos de trabalho criados entre 1/3/2018 e 28/2/2019 e não apenas até 30/6/2018, ao contrário do entendimento adotado no preenchimento da declaração modelo 22 que atempadamente apresentou.

É o que resultaria de o facto gerador do benefício ser o último dia do período de tributação de 2018 e este consistir na diferença positiva, num dado período económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas dos trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nessas condições.

A recusa da reclamação graciosa, nesta parte, por ofender um direito adquirido da Requerente, violaria o n.º 1 do art.º11º do EBF.

Adicionalmente, e segundo os art.ºs 16º a 19º das Alegações deduzidas pela Requerente, a rejeição da reclamação graciosa com fundamento na falta de individualização das situações que permitissem concluir pela aplicação indevida do método da “diarização” na autoliquidação reclamada teria violado o direito de audição prévia regulado no art.º 60º da LGT.

Com efeito, o projeto de decisão notificado à Requerente para o exercício do direito de audição regulado nessa norma legal era omissivo sobre as consequências legais da não autonomização do montante decorrente da eliminação do critério da “diarização”.

A aplicação indevida do critério da “diarização” resultaria sempre, aliás, da simples análise dos mapas de apuramento do benefício anexos à reclamação graciosa, não tendo sido solicitada pela AT, caso subsistisse qualquer dúvida, nenhuma informação adicional sobre o período de trabalho dos trabalhadores abrangidos, independentemente de exercerem as suas funções a tempo parcial ou a tempo inteiro.

A invocação de tal fundamento implicaria uma fundamentação do ato tributário com a

qual a Requerente não teria sido confrontada aquando do exercício do direito de audição.

Consideraria, finalmente, serem devidos juros indemnizatórios nos termos da parte final do n.º 1 do art.º43º da LGT, dado que, no preenchimento da declaração modelo 22, a Requerente tinha seguido as orientações genéricas da administração fiscal então em vigor.

4.2 Posição da Requerida

Afirma a Requerida que a Requerente alega factos sem que deles faça prova, conforme lhe é exigido pela lei.

Na verdade, a majoração prevista no n.º 1 do art.º 48º-A do EBF, aditado pelo art.º 1º da Lei nº 72/98, de 3/11, estaria, para a Requerida, dependente da vigência do contrato de trabalho que lhe deu origem, não podendo, relativamente à criação líquida de emprego de 2015 e 2016, por isso ser associada a outro com outro início de vigência (embora ambos no mesmo ano) e celebrado com um trabalhador diferente.

Tal direito extinguir-se-ia com a cessação desse contrato ainda que a saída do trabalhador se devesse a iniciativa deste ou a causas objetivas e o trabalhador fosse substituído por outro com idade inferior a 30 anos ou desempregado de longa duração.

A interpretação da Requerente contrariaria também o elemento histórico, ilustrado pela intervenção de um dos autores da proposta de lei que deu origem à Lei nº 73/98, de 3/11, no Plenário da Assembleia da República: “Esta medida visa, fundamentalmente, incentivar diretamente a criação e a estabilidade de novos postos de trabalho, uma vez que daí resultam benefícios em IRC”.

Segundo a Requerida, o benefício fiscal, dado o seu carácter pessoal, seria circunscrito temporalmente ao período de cinco anos iniciado com a vigência do contrato de trabalho dos jovens de idade não superior a 30 anos ou desempregados de longa duração selecionados.

O posto de trabalho assim criado apenas poderia ser ocupado por um único trabalhador, ao contrário do que pretende a Requerente, pelo que o pedido de pronúncia arbitral deveria ser considerado improcedente, à luz também do Acórdão do STA de 18/11/2019, proc. 08237/17.

Segundo a Requerida, a pretensão adicional da Requerente de considerar como data-limite para o cálculo da criação líquida de emprego o dia 28/02/2019 seria, por sua vez, incompatível com o n.º 1 do art.º 5.º da Lei n.º 43/2018, que revogou o benefício fiscal do art.º19.º do EBF com efeitos a partir de 1/7/2018 e o próprio entendimento que presidiu ao preenchimento da declaração modelo 22 do exercício de 2018.

A criação líquida de postos de trabalho do período de tributação de 2018, entendida como o saldo entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do art.º 19.º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, verificada entre 1/3/2018 e 30/6/2018, foi congruentemente apurada pela Requerente em 74 trabalhadores e não em 497 trabalhadores como esta agora pretenderia.

Relativamente a estes apuramentos da criação líquida de postos de trabalho, tanto o efetuado na autoliquidação de IRC, como na liquidação que agora pretende seja considerada, a Requerente não identificaria os trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontrariam nas mesmas condições dos trabalhadores substituídos, tendo assim impossibilitado a administração fiscal de confirmar os pressupostos do benefício do art.º19.º do EBF cujo reconhecimento pretendia.

Quanto ao facto de a Requerente alegar ter efetuado o recálculo do benefício fiscal em apreço, tendo por base uma nova seleção de colaboradores considerados como entradas elegíveis no próprio período de tributação de 2018, para efeitos de majoração de encargos, diferente da considerada na autoliquidação de IRC desse exercício, a administração tributária concedeu que, ainda que tais trabalhadores não fossem os mesmos, os postos de trabalho se mantiveram.

Porém, além de não apresentar a quantificação do eventual incremento no benefício fiscal resultante desse procedimento e de omitir a informação sobre quais os colaboradores substituídos, acresce que relativamente ao período de tributação de 2018, que aqui está em causa, a “nova seleção de trabalhadores para efeitos de majoração” teria de ter em conta apenas e só as contratações elegíveis, nos termos do n.º 1 do art.º 19.º do EBF, ocorridas até 30/6/18, último dia em que o benefício fiscal em apreço se encontrava vigente, e não até 28/2/2019, pelo que seriam apenas os 74 contratos de trabalho incluídos no apuramento do benefício fiscal declarado na autoliquidação de IRC ora controvertida. Apenas esses seriam, com efeito, os novos postos de trabalho criados por tais contratos de trabalho.

Admite a Requerida ter a administração fiscal emitido, em 21/9/2019, a Instrução de Serviço n.º 20004/2019- Série I, que transmitia despacho de 13/9/2019, da Diretora – Geral da AT, exarado na Informação n.º 2019000681, da Direção de Serviços do IRC o qual, atendendo à jurisprudência emitida¹, era contrária à interpretação até então assumida pela administração fiscal, e que determinaria a alteração da interpretação do art.º19º do EBF.

Esta alteração seria no sentido de que o limite máximo de majoração anual, por posto de trabalho, corresponderia a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida (sem o seu ajustamento proporcional anteriormente defendido pela administração fiscal) nos anos inicial e final dos contratos de trabalho elegíveis, quando estes não sejam inteiramente coincidentes com o início e com o fim do período de tributação.

Sucedem que o acréscimo ao benefício fiscal defendido pela Requerente relativamente ao recálculo do benefício (no montante já referido de € 603.071,27) incorpora todos os três alegados erros da autoliquidação de IRC de 2018 operada na declaração modelo 22 apresentada pela Requerente, que esta, na presente impugnação, põe em causa, a saber:

¹ Especialmente o Acórdão de uniformização de jurisprudência pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, no âmbito do proc. n.º 01054/17.6BALS, de 8/5/2019.

- (i) a alteração da determinação da criação líquida de postos de trabalho referente ao período de tributação de 2018 à data de 28/2/2019 e não até 30/6/2018;
- (ii) a nova seleção de colaboradores, entre as entradas / conversões consideradas elegíveis no período de tributação de 2018, para efeitos de majoração de encargos, com a consequente alteração dos originalmente selecionados aquando da entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de 2018, que essa declaração modelo 22 não refletiu
e;
- (iii) a correção da limitação indevida da majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho prestado pelos colaboradores.

Caberia assim ao sujeito passivo demonstrar como tais pretensos erros se refletiam na liquidação impugnada.

Com efeito, ainda que teoricamente se admitisse a existência desses erros, os mapas de recálculo do valor do benefício fiscal à criação de emprego que integram o PA como Doc's. 6 e 7, não os autonomizaram, ficando assim a administração fiscal impedida de proceder à sua confirmação, que seria necessariamente condição de procedência da pretensão do contribuinte.

Nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Caberia assim ao sujeito passivo a demonstração do preenchimento dos pressupostos do benefício fiscal previsto no art.º 19.º do EBF.

Não tendo a Requerente apresentado elementos comprovativos dessa quantificação no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, nem posteriormente, apesar de ter sido alertada para esse facto aquando da notificação para o exercício do direito de audição, considerou a Requerida que devia ser mantido, também nesta parte, o ato impugnado.

5. Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão legalmente representadas.

Não foram invocadas quaisquer nulidades ou anulabilidades de que o Tribunal deva conhecer de imediato.

O indeferimento impugnado foi comunicado à Requerente via CTT, para o seu domicílio eletrónico, tendo esta acedido ao documento a 13/9/2021, considerando-se a notificação efetuada no décimo quinto dia posterior ao da sua disponibilização, ou seja, nos termos do nº 10 do art.º 39º do CPPT, a 28/9/2021.

O termo do prazo de 90 dias para dedução do pedido de pronúncia arbitral a que se refere a alínea a) do nº 1 do art.º 10º do RJAT, que, de outro modo, ocorreria a 27/12/2021, foi transferido para 4/1/2021, nos termos da alínea e) do art.º 279º do Código Civil (CC), aplicável “*ex vi*” do nº 1 do art.º 20º do CPPT, pelo que a dedução do presente pedido de pronúncia arbitral não pode deixar de ser considerada tempestiva.

6. Fundamentação de facto

6.1. Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos, documentalmente ou por acordo das partes:

- 1- A Requerente dedica-se, fundamentalmente, ao comércio de produtos alimentares e de consumo, incluindo a venda de produtos e dispositivos médicos e de produtos, materiais e

livros didáticos e de educação, restauração e bebidas, nas lojas “A...” localizadas em território nacional.

- 2- Está integrada no grupo dos contribuintes de elevada relevância económica e fiscal, nos termos previstos no art.º 68.º-B da LGT, cujo acompanhamento permanente e gestão tributária compete à Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), de acordo com o disposto no Anexo I do Despacho da Diretora-Geral da autoridade tributária n.º 977/2019, de 28/1.
- 3- A 31/7/2019, submeteria a declaração modelo 22 de IRC relativa ao período de tributação de 2018, abrangendo o período compreendido entre 1/3/2018 e 28/2/2019.
- 4- Da apresentação da referida declaração de rendimentos resultou um montante de IRC autoliquidado de € 5.843.302,78, entretanto pago.
- 5- A 25/6/2021, nos termos do art.º 131.º do CPPT, a Requerente reclamaria dessa autoliquidação com fundamento em erro na quantificação do lucro tributável, no montante de € **1.564.896,05**, dos quais € **576.207,71** respeitariam a gastos do período de tributação de 2018 não considerados como dedutíveis no exercício de 2019, por não enquadramento no nº 2 do art.º 18.º do CIRC, mas que seriam dedutíveis, no exercício de 2018, nos termos do nº 1 do mesmo preceito, € **385.617,07** respeitariam à substituição, no exercício de 2018, de trabalhadores inicialmente considerados no cálculo do benefício nos períodos de tributação de 2015 e 2016 por outros trabalhadores igualmente jovens de idade inferior a 30 anos nesses anos, e € **603.071,27**, resultariam da indevida limitação da majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho prestado pelos colaboradores (critério da “diarização”), bem como do recálculo do benefício, selecionando, de entre as entradas / conversões elegíveis da totalidade do período de tributação de 2018 e, ainda, alteração de colaboradores para efeitos de majoração de encargos, diferentes dos originalmente selecionados aquando da entrega da declaração de rendimentos Modelo 22.

-
- 6- A Requerente, para efeitos do controlo do benefício fiscal, apresentaria um mapa dos postos de trabalho criados entre 2015 e 2018, **através de contratos sem termo celebrados com jovens ou desempregados de longa duração**(Doc. n.º 5 anexo a PI), no qual refere que, num cenário com “diarização”, como o que adotou, o benefício fiscal do exercício de 2015 seria de € 889.599,57, resultante de 168 postos de trabalho criados, do exercício de 2016 seria de € 1.638.482,57, resultante de 325 postos de trabalho criados, do exercício de 2017 seria de € 4.256.536,22, resultante de 1.187 postos de trabalho criados e do exercício de 2018 seria de € 253.054,73, resultante de 74 postos de trabalho criados, neste caso, até 30/6/2018. O total do benefício nesse período restringido pelo método da “diarização” seria de € 7.037.673,09, relativo a 1.754 postos de trabalho criados.
- 7- No âmbito do exercício de direito de audição da reclamação graciosa referido no ponto 5, a 11/8/2021, a Requerente seria notificada da informação n.º 123-AIR 1/2021, da Divisão de Justiça Tributária da UGC para “se assim o entender, trazer à presente reclamação mapa comprovativo do pedido de acréscimo do benefício fiscal declarado apenas por influência da eliminação do chamado método da “diarização”, já que não seriam, para esse efeito, suficientes os Doc.ºs. 7.1. a 7.3. anexos” (págs.82 a 84 do projeto de decisão).
- 8- A Requerente optaria por não exercer o direito da audição, não tendo até ao termo daquele procedimento indicado individualizadamente o montante dos benefícios fiscais a que teria direito num cenário de “*não diarização*” (art.º 85º da informação em que se baseou o indeferimento da reclamação graciosa), apresentando o mapa que lhe foi solicitado.
- 9- A reclamação graciosa seria parcialmente deferida, já que a UGC consideraria dedutíveis os referidos € 576.207,71 respeitantes a gastos do período de tributação de 2018 não dedutíveis no exercício de 2019, por não enquadramento no n.º 2 do art.º18º do CIRC, mas que deviam ser considerados oficiosamente pela administração fiscal com fundamento no n.º 1 do mesmo preceito legal.
- 10- Nos exercícios de 2015 e 2016, a Requerente admitiu, **por contratos de trabalho sem termo** , respetivamente, 193 e 409 jovens de idade não superior a 30 anos, que foram

considerados no cálculo do benefício fiscal do art.º19º do EBF, nesses períodos de tributação.

- 11- O benefício fiscal obtido foi respetivamente, em cada um desses exercícios, de € 889.599,57 e € 1.638.482,57, como confirma o mapa referido no Doc. nº 6 anexo à PI.
- 12- Uma parte desses trabalhadores, evidenciada nos mapas discriminativos dos postos de trabalho criados, foi substituída por outra parte nas mesmas condições, jovens e desempregados de longa duração, no exercício de 2018, **não se provando que essa substituição tenha resultado de qualquer comportamento ilícito da entidade patronal(despedimento sem causa) ou não tenha sido da iniciativa dos trabalhadores inicialmente contratados.**
- 13- **No** mapa discriminativo da criação líquida dos postos de trabalho (entradas e saídas) do exercício de 2018, elaborados para efeitos do controlo dos benefícios fiscais inscritos no campo 401, quadro 04, do anexo D da declaração modelo 22, deduzidos no campo 77 do quadro 07, a Requerente não incluiu as admissões posteriores a 1/6/2018, após a revogação do art.º 19º do EBF, operada pelo nº 1 do art.º 5º da Lei nº 43/2018.
- 14- Entre o termo do prazo do exercício do direito de audição e o indeferimento da reclamação graciosa, a UGC não apurou elementos suscetíveis de fundamentar qualquer alteração do projeto de decisão a respeito da aplicação indevida do método da “diarização” que a administração fiscal tivesse considerado passíveis de substituir o mapa pedido.

6.2. Factos não provados

Não se consideram provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa não referidos a **6.1.**

6.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. n.º 2 do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil – CPC - aplicáveis “*ex vi*” alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29º do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. n.º 1 do art.º 511.º do CPC, correspondente ao atual art.º 596.º, aplicável “*ex vi*” da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do art.º 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

7. Direito aplicável

Na redação inicial do art.º 1 da Lei nº 72/98, o art.º 48.º-A do EBF, correspondente ao art.º 19º do EBF com a numeração em vigor aquando da sua revogação, dispunha o seguinte:

“1 – Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2– Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.

3--A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho”.

O art.º 56º da Lei nº 3-B/2000, de 4/4, alteraria o nº 3, esclarecendo que os 5 anos aí referidos se deveriam contar a partir do início da vigência do contrato de trabalho.

Esse art.º 48º- A foi renumerado pelo art.º 1º do DL n.º 198/2001, de 3/7, como art.º 17º.

O benefício fiscal referido nessa norma legal replicaria incentivo semelhante que constava do anterior regime da tributação cedular (dedução ao lucro tributável da contribuição industrial em função do número de postos de trabalho criados e mantidos por um período mínimo, independentemente de respeitarem ou não a jovens ou desempregados de longa duração), mas não seria repostado aquando da reforma da tributação de rendimento de 1989.

Posteriormente à introdução desse novo benefício, o nº 1 do art.º 38º da Lei nº 32-B/2002, de 31/12, com o objetivo de contenção da elevada despesa fiscal que alegadamente representava, reduziria substancialmente o montante máximo dos encargos dedutíveis por posto de trabalho, estabelecido no nº 2 do art.º 48º-A, que passariam a ser mensurados anualmente e não mensalmente, como até à sua entrada em vigor.

Esse art.º 17º voltaria a ser revisto pelo art.º 82º da Lei nº 53-/2006, de 29/12, que seguiria essencialmente as recomendações do Grupo de Trabalho criado por despacho de 1/5/2005 do Ministro das Finanças, reproduzidas no Relatório “Reavaliação dos Benefícios Fiscais”².

De acordo com a nova redação do nº 1 dessa norma, o benefício fiscal passaria a abranger os encargos com a criação líquida de posto de trabalho para desempregados de longa duração, até então não incluídos nessa norma, que apenas abrangia o emprego jovem.

Segundo a nova redação do nº 2 introduzida por essa mesma norma, para efeitos do disposto no n.º1, considerar-se-iam:

“a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma

² Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 198, Lisboa, 2005, págs. 197 a 203.

oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

b) 'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do DL n.º 220/2006, de 3/11, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

c) 'Encargos' os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;

d) 'Criação líquida de postos de trabalho' a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.”

Como aponta a pág. 203 do citado Relatório, o conceito de criação líquida de postos de trabalho utilizado nessa alínea d) seria importado do Direito da Segurança Social.

O art.º 5º do DL n.º 108/2018, de 26/6, renumeraria o art.º 17º como art.º 19º que, como se referiu, viria a ser expressamente revogado pelo art.º 4º da Lei n.º 43/2018.

Substituição de trabalhadores relativos aos exercícios de 2015 e 2016

Está assim em causa, em primeiro lugar, a questão de direito de constituir fundamento suficiente da recusa do benefício a mera substituição dos trabalhadores contratados **por prazo indeterminado** efetuada dentro do prazo de vigência do benefício, ainda que esta, por natureza, não represente aumento nem decréscimo dos postos de trabalho

anteriormente criados, nos termos da legislação aplicável, apesar de poder ser necessária à conservação desses empregos e do próprio benefício fiscal associado.

É ou não condição do benefício que os concretos postos de trabalho criados se mantenham os mesmos durante o período de duração do benefício, contados a partir do contrato de trabalho que lhe deu origem, ou é suficiente que nesse período seja mantido o emprego criado, independentemente de os postos de trabalho criados serem ocupados, ou não, por trabalhadores diferentes, **bastando para assegurar a sua continuidade que os trabalhadores contratados por prazo indeterminado tenham sido substituídos por outros trabalhadores igualmente contratados por prazo indeterminado?**

Na ausência de qualquer outra definição expressa, deverá entender-se, nos termos do art.º 2º, alínea b), do EBF, por “criação líquida de postos de trabalho” a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Tal conceito de criação líquida de postos de trabalho deve ser definido de acordo com os princípios gerais do direito, com o direito da segurança social e o próprio direito comunitário, dado o benefício do art.º 19º do EBF se inserir na família dos auxílios de Estado.

Como se escreveria no Acórdão n.º 723/06, de 11/10/2006, citado no Acórdão de 23/9/2009, proc. 0248/09, relativo a factos anteriores ao início da vigência da Lei nº 53-A/2006:

“O conceito de «criação líquida de postos de trabalho» não é próprio de qualquer ramo do direito e, por isso, não se pode aplicar-se em matéria fiscal, ao abrigo do n.º 2 daquele art.º 11.º, a definição de tal conceito dada noutra diploma, para efeitos não fiscais, pelo mero facto de aí ser fornecida. Assim, a expressão «criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos» tem de ser interpretada, por força do disposto no n.º 1 daquele art.º 11.º, à luz dos critérios gerais

de interpretação das leis, enunciados no art.º 9.º do CC. Entre os elementos interpretativos a ter em conta na interpretação, incluem-se a consideração da unidade do sistema jurídico e das circunstâncias em que a lei foi elaborada, referidos no n.º 1 daquele art.º 9º. O princípio da unidade do sistema jurídico reclama a consagração legislativa de soluções coerentes e a consideração das circunstâncias em que a lei foi elaborada impõe que se atenda à evolução legislativa que antecedeu a norma interpretada. O referido art.º 48.º-A criou um incentivo à criação de emprego para jovens, pelo que deverá ter-se em conta a política legislativa de incentivos com esse fim, que vinha sendo seguida”.

Nessa medida, tal orientação jurisprudencial, como se referiu ainda abrangendo fatos anteriores à entrada em vigor da Lei nº 53-A/2006, consideraria que a conversão de contratos a termo em contratos sem termo, por não consubstanciar qualquer criação líquida de emprego, não estava abrangida pelo benefício.

O Direito da Segurança Social consagraria um conceito de criação líquida de postos de trabalho a que o EBF importaria e que vem desenvolvido nos Acórdãos do STA de 9/7/2003, proc. 018827/02 e de 22/9/2020, proc. 0451/18.

O art.º 7º do DL nº 34/96, de 18/4, para efeitos de incentivos financeiros à contratação de jovens e desempregados de longa duração aí regulados, consideraria criação líquida de postos de trabalho o aumento efetivo do número de trabalhadores vinculados à entidade empregadora mediante contrato sem termo resultante, designadamente, de um novo projeto de investimento, devendo, nos termos do nº 2, a aferição da criação de postos de trabalho ter em consideração o número global de trabalhadores ao serviço da entidade empregadora, independentemente da natureza do vínculo contratual, no mês de janeiro do ano civil anterior e no mês precedente ao da apresentação da candidatura. É de referir, no entanto, que o benefício fiscal do art.º 19º não dependia de qualquer concreto projeto de investimento, bastando o incremento do emprego dos jovens e desempregados de longa duração.

Tal decreto-lei regularia autonomamente do DL nº 89/95, que até então unificava a regulamentação da dispensa de contribuições para a segurança social e dos apoios

financeiros à criação de emprego, bem como os apoios financeiros à contratação de jovens e desempregados de longa duração. A dispensa temporária, total ou parcial, da entidade patronal, das contribuições para a segurança social continuaria a constar daquele diploma legal³.

Tal conceito de criação líquida de emprego do art.º 7º do DL n.º 34/96 substituiria o adotado no n.º 2 do art.º 17º do DL n.º 89/95, revogado pelo art.º 17º do DL n.º 34/96, de acordo com o qual, para efeitos desse apoio financeiro, era criação líquida de postos de trabalho a admissão de trabalhadores por contrato sem termo em percentagem igual ou superior a 10 % do número de trabalhadores do quadro do pessoal da empresa no último mês do ano imediatamente anterior.

O propósito desse regime, ainda que limitado ao apoio financeiro do DL n.º 34/96, teria sido o de reforçar a estabilidade do emprego, como esclareceria o seu preâmbulo, já que expressamente afirmaria que a norma substituída do DL n.º 89/95, ao desligar a criação líquida de postos de trabalho da existência de um projeto de investimento bem como ao não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores, teria conduzido, em muitas situações concretas, não à redução efetiva do desemprego mas apenas à substituição, porventura até fictícia, de trabalhadores afastados antes da apresentação das candidaturas ao apoio financeiro oferecido pela lei. Daí, prosseguiria esse preâmbulo, a ineficiência do sistema, envolvendo desperdícios financeiros avultados e consequências significativas na promoção da precariedade do emprego.

Nessa medida, de acordo com o n.º 1 do art.º 14º do DL n.º 34/96, as entidades beneficiárias constituir-se-iam na obrigação de não diminuir o nível de emprego por elas atingido, por via do apoio financeiro previsto nesse diploma legal, durante um período mínimo de quatro anos.

³ Nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 5º deste DL, em substituição do critério da criação líquida dos postos de trabalho, o direito à dispensa da entidade patronal do pagamento dessas contribuições continuaria a depender de as entidades abrangidas terem ao seu serviço um número de trabalhadores abrangidos superior ao que se verificava no final do mês anterior.

Segundo o n.º 3, em caso de incumprimento do disposto no n.º 2, seria devida a reposição do valor do apoio financeiro concedido, acrescido dos juros legais.

A reposição seria proporcional ao número de postos de trabalho eliminados, tendo como base a criação de emprego que fundamentou a concessão de apoio financeiro, concluiria o seu n.º 3.

Em complemento dessa norma, o art.º 10.º do DL n.º 89/95 determinaria que a cessação do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, com base em despedimento sem justa causa, despedimento coletivo, extinção do posto de trabalho ou despedimento por inadaptação, tornaria exigíveis as contribuições relativas ao período durante o qual tivesse vigorado a dispensa.

Tal cessação, no entanto não era necessariamente condição resolutiva do benefício fiscal, nos termos da parte final do n.º 2 do art.º 14.º do EBF, de acordo com o qual os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputáveis ao beneficiário, com a consequente reposição da tributação regra referida no número anterior.

Por outro lado, o n.º 1 do art.º 9.º do DL n.º 89/95 declararia que a dispensa do pagamento de contribuições cessaria nos seguintes casos:

- a) Termo do período de concessão;
- b) Falta de entrega, no prazo legal, das folhas de remunerações ou falta de inclusão de quaisquer trabalhadores nas referidas folhas;
- c) Cessação do contrato de trabalho ou sua suspensão nos casos não previstos no art.º 8.º.

Tal cessação, no entanto, era uma mera causa de caducidade do benefício, não implicando a sua resolução retroativa.

Tais efeitos retroativos, reportados ao exercício da constituição do benefício, eram reservados ao despedimento sem justa causa, despedimento coletivo, extinção do posto de trabalho ou despedimento por inadaptação.

A majoração referida no n.º 1 teria lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Assim, a dispensa temporária do pagamento das contribuições da entidade patronal à segurança social terminaria, sempre com efeitos apenas para o futuro, por caducidade dos seus pressupostos, no caso de cessação do contrato de trabalho.

Tal cessação só tinha, no entanto, efeitos retroativos, reportados ao exercício da constituição do benefício, em caso de despedimento sem justa causa, despedimento coletivo, extinção do posto de trabalho ou despedimento por inadaptação que, como se referiu, tornavam exigíveis as contribuições relativas ao período durante o qual tivesse vigorado a dispensa.

Verificar-se-iam, nesse caso, os pressupostos da condição resolutiva a que se refere o n.º 2 do art.º 14.º do EBF, igualmente aplicável ao benefício do art.º 19.º do EBF.

A Secção IV do Capítulo II do Código dos Regimes Contributivos e do Sistema Previdencial da Segurança Social, aprovado pelo art.º 1.º da Lei n.º 110/2019, de 16/9, regularia os princípios gerais dos incentivos à criação de emprego em sentido idêntico. Em conformidade, a alínea n) do n.º 1 do art.º 5.º dessa lei revogaria as citadas disposições do DL n.º 89/95, tendo as restantes, então ainda em vigor, apenas sido eliminadas pelo art.º 22.º do DL n.º 72/2017, de 21/6, que o viria a substituir.

De acordo com o n.º 1 do art.º 100.º desse Código, seriam fixadas pelo Governo, mediante decreto lei, de forma transitória, medidas de isenção ou diferimento contributivo, total ou parcial, que se destinassem: *a)* ao estímulo à criação de postos de trabalho e à reinserção profissional de pessoas afastadas do mercado de trabalho e; *b)* à redução de encargos não

salariais em situação de catástrofe, de calamidade pública ou de fenómenos de gravidade económica ou social, nomeadamente de aleatoriedades climáticas.

As medidas referidas na alínea b) do número anterior poderiam, segundo o n.º 2 dessa norma, ser determinadas por portaria do membro do Governo responsável pelas áreas da solidariedade e da segurança social, desde que previstas em resolução do Conselho de Ministros sendo, de acordo com o n.º 3, financiadas integralmente pelo Orçamento de Estado.

O n.º 1 do art.º 102º, reproduzindo o n.º 1 do art.º 9º do DL n.º 89/95, declararia que as dispensas de pagamento de contribuições prevista no art.º 100.º cessariam sempre que: *a)* terminasse o período de concessão; *b)* deixassem de se verificar as condições de acesso; *c)* se verificasse a falta de entrega, no prazo legal, das declarações de remuneração ou falta de inclusão de quaisquer trabalhadores nas referidas declarações e; *d)* cessasse o contrato de trabalho.

O art.º 103º, também mantendo o conteúdo do art.º 10º do DL n.º 89/95, declararia que a cessação do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, com base em despedimento sem justa causa, despedimento coletivo, despedimento por extinção do posto de trabalho ou despedimento por inadaptação, tornaria exigíveis as contribuições relativas ao período durante o qual tivesse vigorado a dispensa.

O art.º 104º condicionaria expressamente o direito a novas dispensas do pagamento de contribuições, ao abrigo dessa Secção IV do Capítulo II do Código e da respetiva legislação própria, nos 24 meses seguintes à inexistência da cessação do contrato por algum dos motivos constantes do art.º 103º, o que, através de mero argumento “*a contrario*”, pressupõe tal condição não abranger os restantes casos de cessação do contrato de trabalho, nomeadamente por vontade do trabalhador, como aliás anteriormente já vinha sendo entendido.

Assim, ficaria esclarecido expressamente que, em caso de cessação do contrato de trabalho por motivo não imputável à entidade patronal, esta teria direito a novas dispensas

do pagamento de contribuições, desde que, no termo do exercício a que respeitassem, se verificassem os respetivos pressupostos legais, renovando-se, assim, o benefício inicial. De outro modo, tal art.º 104º seria desnecessário.

Tal possibilidade de renovação da dispensa em caso de cessação do contrato de trabalho por motivo não imputável à entidade patronal seria reafirmada, ainda que em termos diferentes, por mais restritivos, pela alínea a) do n.º 2 do art.º 6º do DL n.º 72/17 que consideraria nova contratação, para efeitos da alínea e) do anterior n.º 1, as situações de contratação para substituição de trabalhador abrangido pelos incentivos referidos nesse diploma, cujo contrato de trabalho tivesse cessado por facto imputável ao trabalhador, aplicando-se, no entanto, à cessação do trabalho durante o período experimental, o disposto no n.º 5 do art.º 4º.

Na segurança social, segundo o glossário incluído no Guia Prático disponível na Internet no sítio do Instituto de Segurança Social, IP, sobre medidas específicas e transitórias de estímulo e apoio à criação de emprego, a criação de posto de trabalho é a admissão de trabalhador com contrato sem termo que exceda, em pelo menos um, o número global de trabalhadores existentes na entidade empregadora por relação a um determinado período de referência, não sendo consideradas as situações de reforma ou falecimento enquanto durarem as medidas, o fim de contratos de trabalho durante o período de experiência e o fim de contratos de trabalho por justa causa. Tal posição é partilhada pelo Instituto de Emprego e Formação Profissional, na área das Perguntas Frequentes sobre os diversos programas que administra.

Assim, no direito da segurança social, a entidade empregadora está obrigada a manter o volume de trabalho criado por um certo período, mas não está obrigada a manter os contratos de trabalho, ainda que essa obrigação de manutenção desses postos de trabalho seja impossível ou inviável.

Tal solução não contende com a estabilidade dos postos de trabalho, nem fomenta a precariedade.

Tal estabilidade resulta de todos os contratos celebrados para efeitos de acesso ao benefício serem necessariamente de duração indeterminada.

O facto de o contrato de trabalho ser de prazo indeterminado não imuniza totalmente, com efeito, o trabalhador perante o despedimento, como se o legislador nacional tivesse consagrado uma proibição absoluta dos despedimentos com justa causa ou não. O direito à segurança no emprego é, aliás, um direito disponível pelo trabalhador, sem que essa disponibilidade afete a sua substância.

O contrato de trabalho de prazo indeterminado pode ainda caducar, nos termos das alíneas b) e c) do art.º 343º do Código do Trabalho por: (i) impossibilidade superveniente, absoluta e definitiva, de o trabalhador prestar trabalho e de a entidade patronal o receber ou; (ii) reforma do trabalhador por invalidez ou velhice.

O trabalhador pode ainda denunciar o contrato de trabalho, ainda que de prazo indeterminado, com aviso prévio nos termos do art.º 400º do Código do Trabalho.

Trabalhador ou entidade patronal, salvo acordo em contrário, têm igualmente direito a denunciar o contrato de trabalho de prazo indeterminado no tempo inicial da sua execução, sem justa causa nem aviso prévio, nos termos dos art.ºs 111º a 114º do Código do Trabalho, bem como, por mútuo acordo, nos termos do nº 1 do art.º 349º, revogar o contrato de trabalho, incluindo através da transformação de contrato de duração indeterminada em contrato a termo resolutivo.

No entanto, somente quando a cessação tiver por base despedimento sem justa causa, despedimento coletivo, despedimento por extinção do posto de trabalho ou despedimento por inadaptação, os benefícios em sede fiscal e segurança social ficam retroativamente sem efeito, com a consequente impossibilidade da sua renovação por 24 meses, não havendo, assim, com o regime exposto, qualquer violação do princípio constitucional da segurança no emprego que, segundo a Requerida, resultaria da possibilidade da sua renovação.

A estabilidade do posto de trabalho, que não é absoluta, mas tendencial, está garantida por o benefício apenas abranger os contratos de prazo indeterminado. A relação entre entidade patronal e trabalhador, nos contratos de prazo indeterminado não é perene, uma vez que pode cessar, embora com efeitos apenas para o futuro, por razões objetivas - doença, morte ou aposentação do trabalhador, bem como qualquer outra causa devidamente comprovada de impossibilidade de continuação do vínculo jurídico-laboral - e subjetivas, por ser um direito disponível pelo trabalhador.

Esse conceito é idêntico ao adotado pelo Direito Comunitário no desenho dos chamados auxílios de Estado (Acórdão do STA de 17/12/20 proc. 0459/19 2BELTBA), que compreendem os auxílios fiscais à criação de emprego, como sempre se entendeu.

O nº 17 das Orientações relativas aos Auxílios ao Emprego, adotadas pela Comissão Europeia a 14/3/95, publicadas no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 12/12/95, considera criação líquida de emprego um posto de trabalho suplementar relativamente aos efetivos (média num determinado período) da empresa em causa, em abstrato, e não com ligação a uma pessoa determinada. As referidas Orientações não têm certamente carácter vinculativo para os Estados membros, mas não deixam, por isso, de ser um elemento determinante na interpretação das normas do direito nacional sobre os incentivos à criação de emprego.

A simples substituição isolada de um trabalhador sem um aumento dos efetivos e, conseqüentemente, sem criação de novos postos de trabalho, não constituiria, segundo essas Orientações, uma verdadeira criação de emprego. Limita-se a manter o volume global de emprego da empresa, **sem, no entanto, também o diminuir.**

Assim, à luz desse critério, o incremento das admissões em exercícios posteriores à constituição do benefício não significa forçosamente criação líquida de postos de trabalho se, no mesmo exercício, tiverem sido eliminados os postos de trabalho em número igual ou superior aos criados, o que não está em causa.

Do mesmo modo, em continuidade com o n.º 21 dessas Orientações, nos termos do Considerando 18) do Regulamento CE n.º 2204/2002 da Comissão, de 12/12/2002, relativo aos auxílios concedidos nos termos dos art.ºs 87º e 88º do Tratado CE (atuais art.ºs 107º e 108º do TFUE), os auxílios estatais à criação de emprego, em que se inclui o do então art.º 17º do EBF, devem estar sujeitos à condição de o emprego criado ser mantido durante um certo período.

Assim, a supressão de um concreto posto de trabalho não implica redução do volume global de emprego caso o trabalhador seja substituído por outro nas mesmas condições. **Tal substituição não é, assim, acréscimo nem decréscimo de postos de trabalho, desde que o trabalhador substituído seja igualmente jovem de idade não superior a 30 anos ou desempregado de longa duração.**

Nesse caso, o benefício ao emprego mantém-se até ao termo do prazo da sua vigência.

Tal Regulamento, nos termos do art.º 109º do TFUE, é vinculativo, ao contrário das Orientações, na medida em que, nos termos do n.º 1 do art.º 8º, a entrada em vigor dos auxílios de Estado, incluindo à criação de emprego, que não preenchem as características aí previstas, depende de notificação prévia à Comissão europeia.

Depende, assim, da vontade soberana do Estado português criar regimes de apoio à criação do emprego.

Mas, caso entenda criá-los, a sua criação só está dispensada de notificação prévia à Comissão Europeia, para efeitos da sua autorização, caso tais regimes preencham os requisitos do Regulamento CE n.º 2204/2002, o que foi o caso do benefício previsto no art.º 19º do EBF.

Tal período mínimo em que o emprego deve ser mantido é, de acordo com a alínea a) do n.º 4 do art.º 4º desse Regulamento, de três anos, salvo para as PME's, que é de dois anos.

O período de duração obrigatória estabelecido nesse Regulamento prevalece sobre a regra de cinco anos prevista no ponto 4.14 das chamadas Orientações relativas aos Auxílios

Nacionais com Finalidade Regional. É assim assegurado por este meio um período em que a entidade empregadora deve manter o volume de trabalho criado.

Nessa medida, a empresa que receba qualquer auxílio ao emprego, incluindo o do art.º 19º do EBF, assume a obrigação de garantir, pelo menos por três anos, o emprego criado, sob pena de o auxílio lhe ser retroativamente retirado, salvo quando o legislador nacional estabeleça um prazo superior, caso em que este é aplicável.

À luz dessas disposições, não assume a empresa beneficiária do auxílio de Estado qualquer dever de manter todos e quaisquer concretos postos de trabalho criados, salvo hipoteticamente nos casos em que a substituição do trabalhador consequente da extinção do vínculo seja imputável à entidade patronal, por se tratar, por exemplo, de despedimento sem justa causa ou despedimento coletivo (situações eventualmente suscetíveis no âmbito do abuso de direito regulado no art.º 334º do CC=.

A empresa só tem o dever de manter os postos de trabalho globalmente criados, ainda que ocupados por trabalhadores diferentes.

A substituição do trabalhador não representa assim, por si só, qualquer decréscimo do emprego criado.

A não substituição do trabalhador, independentemente das causas da saída da empresa, implica, ao contrário, o benefício fiscal ficar retroativamente sem efeito.

Nessa medida, a inseparabilidade do benefício de um concreto posto de trabalho ocupado por um concreto trabalhador não é compatível com as Orientações relativas aos Auxílios ao Emprego nem com o Regulamento CE nº 2204/2002.

Assim, de acordo com esses instrumentos normativos, a criação de emprego consistiria, não na ocupação de um posto de trabalho por uma pessoa determinada, mas no aumento líquido do número de trabalhadores a tempo inteiro relativamente à média de um período de referência.

Esse seria o método mais eficaz para efeitos de medir temporalmente o esforço despendido pela empresa na criação de postos de trabalho, que é a contrapartida do benefício, e não discriminar negativamente os sectores de atividade com maior rotação de trabalhadores, resultante do seu carácter sazonal ou da maior exposição à concorrência. O conceito de criação líquida de postos de trabalho como uma média, agora não anual, mas mensal, seria retomado na nova regulamentação do benefício fiscal do art.º 41º- B do EBF, efetuada pelo art.º 250º da Lei nº 24-D/2022, de 30/12, que, na alínea b) do nº 7, a passaria a definir como o aumento líquido do número de trabalhadores diretamente empregados na empresa, calculado pela diferença entre a média mensal do exercício em causa e a média mensal do exercício anterior.

Diferentemente dos Acórdãos anteriores e da doutrina que acaba de ser exposta, pronunciaram-se os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do STA de 20/2/2019, proc. 095/16.5BESTT e de 9/3/2022, proc. 03122/15.0BESNT e do Pleno dessa Secção de 26/4/2023, proc. 00154/22.5BALSB.

Tais Acórdãos coincidem, na linha do Acórdão do STA de 25/2/2009, proc. O916/08, que a aplicação do benefício fiscal obedece à condição de se verificar um aumento efetivo do número de trabalhadores jovens admitidos ao serviço da entidade empregadora no exercício fiscal, ou seja, o benefício só existe quando no exercício houver um real aumento do número global de trabalhadores admitidos na empresa, que não se verifica com a simples substituição dos trabalhadores.

Está em causa, no entanto, não a ampliação do benefício, que não é invocada pela Requerente, mas a sua continuação, quando a substituição do trabalhador for necessária à manutenção do posto de trabalho criado, entretanto tornado vago, sendo líquido que o não preenchimento dessa vaga por outros trabalhadores igualmente jovens de idade não superior a 30 anos ou desempregados de longa duração determina a caducidade do benefício fiscal.

Com efeito, a cessação do concreto contrato de trabalho através do qual foi criado o posto de trabalho objeto do incentivo não implica a extinção do emprego criado: o mesmo posto

de trabalho pode, com efeito, ser assegurado por outro contrato individual de trabalho, sem que o facto implique a caducidade do benefício, que se mantém durante os cinco anos posteriores ao início da vigência do primeiro contrato. O início da vigência do primeiro contrato determina apenas o período de duração do benefício, não o associando indissolavelmente a um contrato de trabalho determinado. É de referir que eventuais abusos, tendentes à ampliação artificial do prazo de duração do benefício, foram adequadamente desencorajados no n.º 6 do então art.º 19º, que dispunha esse benefício só poder ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais, nos termos do art.º 63º do CIRC.

Outra solução colide com o n.º 2 do art.º 14º do EBF, de acordo com o qual os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.

A extinção do vínculo jurídico-laboral por causas não imputáveis à entidade patronal, que podem ser objetivas, como a morte ou incapacitação e, no caso dos desempregados de longa duração, a aposentação voluntária ou obrigatória, ou subjetivas, que tanto podem ser a vontade do trabalhador como um comportamento que efetivamente inviabilize a continuidade da sua ligação funcional com a empresa, não conduz necessariamente, aplicando a doutrina dessa norma, à caducidade do benefício fiscal, caso o trabalhador seja substituído por outro nas mesmas condições, jovem de idade não superior a 30 anos, posteriormente selecionado para integrar os quadros da empresa. Tal substituição é evidenciada claramente no Doc. 6, anexo à PI, mapa discriminativo das entradas e saídas dos trabalhadores abrangidos pelo benefício.

A entidade patronal que pretendesse manter o benefício teria que rever as condições salariais dos trabalhadores que pretendessem deixar a empresa, ajustando-se as oferecidas pela concorrência o que é um contrassenso , ainda que se admita essa tese possa estar implícita à jurisprudência mais recente do STA.

Data-limite para apuramento do saldo líquido de criação de emprego de 2018

Por outro lado, a não aplicação do art.º19º do EBF posteriormente à sua revogação expressa pelo art.º4º da Lei nº 43/2018 não violou qualquer direito adquirido da Requerente.

Haveria certamente violação de um direito adquirido nos termos do nº 1 do art.º11º do EBF, de acordo com o qual as normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respetivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário, se essa norma revogatória se aplicasse aos postos de trabalho criados antes de 1/7/2018, através de contrato de trabalho celebrado antes dessa data, salvo naturalmente quando já tivesse caducado o prazo de vigência de 5 anos previsto no nº 5 desta norma legal.

Não é essa, no entanto, a questão em causa.

O nº 1 do art.º 12º da LGT, de acordo com o qual as normas de direito tributário se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos, não autoriza a interpretação da lei feita pela Requerente.

Tal norma desdobra-se em dois comandos distintos e complementares.

O primeiro comando enuncia, adequando-o à especificidade do Direito Tributário, o princípio de que a lei fiscal nova só rege para o futuro, não sendo, assim, aplicável a factos ou situações ocorridas no passado.

O segundo comando reitera a proibição da criação de impostos retroativos introduzida pela Quarta Revisão (aprovada pela Lei Constitucional nº 1/97, de 20/9) no nº 3 do art.º 103º, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Esta inovação constitucional romperia com tradição constitucional portuguesa da inexistência de qualquer proibição das normas tributárias retroativas como garantia constitucional dos cidadãos.

Essa norma reflete-se no n.º 1 do art.º 11.º do EBF, de acordo com o qual as disposições que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respetivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.

O direito ao benefício fiscal do art.º 19.º do EBF constituía-se com a efetiva criação do posto de trabalho. Não se vislumbra, assim, na falta de qualquer regime transitório, como tal benefício pudesse aplicar-se a postos de trabalho criados após a revogação dessa norma, como se ela ainda estivesse em vigor confundindo-se, assim, com direito adquirido a mera expectativa, no caso, aliás, incompatível com a sujeição dos benefícios fiscais ao prazo de caducidade do n.º 1 do art.º 3.º do EBF. Tal expectativa não tem a mínima tutela jurídica.

É certo que o n.º 1 do art.º 11.º abrange teoricamente, de acordo com a doutrina tradicional, os dois tipos de retroatividade das normas fiscais conhecidos respetivamente em primeiro e em segundo grau.

Na retroatividade em primeiro grau, o facto tributário e o processo administrativo de liquidação ocorreram no domínio da lei antiga, ao passo que na retroatividade em segundo grau toda ou parte do processo administrativo de liquidação invadiu o período da vigência da lei nova, não obstante a ocorrência do facto tributário na vigência da lei antiga.

Para efeitos da delimitação do âmbito da retroatividade, deve obviamente atender-se à data da ocorrência do facto tributário e não à da liquidação, que tem efeito meramente declarativo e não constitutivo da obrigação do imposto. Assim, a proibição da criação de impostos retroativos é incompatível com a retroatividade em primeiro e em segundo grau, que representam uma retroatividade forte ou própria.

Fora desses casos, figura, no entanto, a retroatividade fraca ou imprópria de terceiro grau, em causa no presente processo arbitral, incluindo situações ainda não completadas no domínio da lei antiga, que não está abrangida pela mesma tutela constitucional que caracteriza as normas fiscais retroativas em sentido próprio.

É essa retroatividade fraca ou imprópria que a Requerente invoca a seu favor, para beneficiar de uma tutela que não tem.

A esse tipo de retroatividade refere-se, com efeito, o n.º 2 do art.º 12.º da LGT, que dispõe, nos factos tributários de formação sucessiva, que a nova lei apenas se aplica ao período decorrido após a sua entrada em vigor.

Assim, o facto tributário, quando duradouro, só se completa no termo do período de tributação.

Mas essa natureza do facto tributário não prejudica que se possa fragmentar ou decompor, para efeitos da aplicação no tempo, das normas tributárias, à medida do seu desenvolvimento. Há então lugar, sempre que possível, a uma verdadeira tributação “*pro rata temporis*”.

O princípio da tributação “*pro rata temporis*” pressupõe, assim, a cindibilidade entre a nova lei - menos favorável ao contribuinte - e a lei antiga - mais favorável.

Assim, em caso de factos tributários de formação sucessiva como acontece nos impostos periódicos sobre o rendimento, aplica-se a lei antiga aos rendimentos gerados até à entrada em vigor da lei nova e a lei nova os rendimentos posteriores, como esclareceria o Acórdão do Pleno do STA no proc. 5/2017, de 18/9, emitido a propósito de uma situação paralela à dos presentes autos, embora em sede de IRS, relativa à eliminação pelo art.º 5.º da Lei n.º 15/2010, de 18/8, associado ao regime especial de tributação das mais-valias mobiliárias então em vigor. Com efeito, tal Acórdão consideraria que o facto gerador deste imposto não ser instantâneo, mas antes de formação sucessiva.

Nessa medida, ao refletir na declaração modelo 22 os postos de trabalho criados até 30/6/2018, a Requerente agiu corretamente à luz da lei e da jurisprudência consolidada do STA, não havendo, assim fundamento para a procedência deste segmento do pedido de pronúncia arbitral.

Método da diarização

De acordo com a jurisprudência consolidada do STA "As regras da hermenêutica das normas legais tributárias (que são as do art.º 9.º do CC, “*ex vi*” do n.º 1 do art.º11.º da LGT) não consentem que do art.º 19.º do EBF se extraia o sentido de, nos casos em que os contratos de trabalho elegíveis à luz do referido artigo cessem ou se iniciem durante o período de tributação, o limite máximo da majoração prevista no n.º 1 do art.º19º seja restringido proporcionalmente ao tempo de vigência dos contratos" (Acórdãos do Pleno da 2ª.Secção, de 8/05/2019, rec.1054/17.6BALSBS; de 8/07/2020, rec.568/17.2BALSBS e; de 7/09/2022, rec.1845/09.1BELRS).

Tal jurisprudência consolidada viria a ser acolhida pelo referido Despacho de 13/9/2019, da Diretora – Geral da AT, exarado na Informação n.º 2019000681, da DSIRC.

Segundo a Requerida, no entanto, essa orientação administrativa não poderia ser aplicada ao caso concreto: os mapas de recálculo do valor do benefício fiscal à criação de emprego que integram o PA como Docs. 6 e 7, não autonomizaram o erro que teria resultado da aplicação do critério da “diarização” dos demais erros que a Requerente imputa à declaração modelo 22, ficando assim, a administração fiscal impedida de proceder à confirmação dos factos alegados pela Requerente, com a consequente improcedência da impugnação.

É verdade que a Requerente não diferencia, na PI, as correções que resultam da alegada aplicação indevida do método da “diarização”, das que resultam da ampliação do benefício fiscal do art.º19º do EBF a todo o exercício de 2018 no montante de € 603.071,27.

Essas correções foram imputadas em partes não discriminadas nessa PI aos postos de trabalho criados pela Requerente após a entrega da declaração modelo 22 do exercício de 2018, e à aplicação indevida do chamado critério da “diarização”, consistente na limitação da majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho prestado pelos trabalhadores.

Essa discriminação não consta dos Docs. 6 e 7 anexo à PI, como invoca a Requerida.

Figura, no entanto, no Doc. nº 5, mapa discriminativo da criação de emprego no período de tributação de 2018, em que, na última página, no canto inferior direito, vem referido que, na determinação do benefício fiscal relativo aos 74 postos de trabalho criados no exercício de 30/6/2018 (e não depois), num quantitativo de € 253.054,73, como nos exercícios anteriores, foi aplicado o método da “diarização” (Facto Provado nº 7).

Tal mapa, não substitui, no entanto, o que foi pedido pela Requerida e a Requerente não apresentou.

Através desse mapa, não é possível apurar o imposto que seria devido caso o método da “diarização” não tivesse sido seguido.

Sabe-se apenas o imposto apurado no exercício de 2018, até 30/6/2018, num cenário de “diarização”, mas não o que teria sido apurado com o outro cenário (sem “diarização”).

Nos termos do nº 1 do art.º 74º e do nº 1 do art.º 75º da LGT, é à Reclamante da autoliquidação que cabe provar o erro na autoliquidação reclamada.

A Requerente foi convidada, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a apresentar o mapa discriminativo do apuramento do imposto sem o método da “diarização”, pelo que o direito de audição prévia foi respeitado.

Não o fez, nem solicitou qualquer esclarecimento adicional, tendo escolhido o silêncio consequente do não exercício de um direito previsto na lei.

Também a afirmação de que a prova da utilização no exercício de 2018 do método da “diarização” consta do mapa que entregou para controlo da declaração modelo 22, pelo que seria redundante a exigência de um novo mapa, carece de demonstração.

É a Reclamante-que está em condições de reunir e apresentar os elementos necessários para fundamentar o alegado erro na autoliquidação impugnada.

Outra solução implicaria obrigar a AT a reconstituir, a partir dos mapas do apuramento do imposto com “diarização”, o imposto que seria devido num cenário sem “diarização”, o que é obrigação da Requerente.

Substituição de trabalhadores contratados em 2018

Relativamente à substituição de trabalhadores contratados em 2018, pretende a Requerente alterar o valor do benefício fiscal em causa, selecionando colaboradores elegíveis diferentes dos originalmente selecionados.

Contudo, e mais uma vez, ainda que tal pretensão tenha, no plano teórico, enquadramento legal, a Requerente não apresenta dados quantitativos que permitam confirmar o valor desse benefício, tendo em consideração como data-limite para apuramento do saldo de criação líquida emprego de 2018 o dia 30/06/2018.

Recordando-se novamente que é a Requerente que está em condições de reunir e apresentar os elementos necessários para fundamentar o alegado erro na autoliquidação impugnada.

Juros indemnizatórios

Relativamente à pretensão da Requerente de os juros indemnizatórios incidirem sobre a própria dedução no Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2018 do montante de € 576.207,71, que resultara de indevidamente, por alegado erro de comunicação interna, a Requerente ter inscrito na conta 688130 do exercício de 2019, gastos imputáveis ao exercício de 2018, mas que não pôde deduzir no primeiro desse exercício por, na data do seu encerramento não serem desconhecidos nem imprevisíveis, como exige o n.º 2 do art.º18º do CIRC, deve ser referido que carece de todo e qualquer fundamento legal, que aliás a Requerente nem sequer invoca.

Seria, aliás, assumido pela Requerente a não dedução desses encargos se dever a erros de comunicação interna, imputáveis àquela e não à administração fiscal, pelo que essa pretensão não tem qualquer enquadramento no n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

O erro invocado pela Requerente é, assim, um erro na autoliquidação, não sendo imputável aos serviços, mas a própria Requerente

Relativamente à importância de € 385.617,07, no entanto, deve ser referido que, segundo o Acórdão do STA de 19/12/2021, proc. 01098/16.5BELRS, ainda que a liquidação tenha sido efetuada corretamente de acordo com os elementos de facto declarados pelo contribuinte, se este pediu a anulação da mesma mediante impugnação administrativa com fundamento em erro nos pressupostos de facto e a AT, indevidamente, lha recusa ou não cumpre os prazos de decisão, deve considerar-se que desde esse momento da decisão de indeferimento, efetiva ou presumida, a imputabilidade do erro se transferiu para a autoridade tributária (passando a constitui um erro dos serviços), determinando assim o pagamento por esta ao sujeito passivo, nos termos, conforme os casos, do n.º 1 e da alínea c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT.

Assim, apenas relativamente à importância de € 385.617,07 são devidos juros pelo imposto pago em excesso, a apurar pela administração fiscal em execução do julgado, mas contados apenas da data da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, já que apenas nesse momento seria transferida para a autoridade tributária a responsabilidade do erro na autoliquidação.

Relativamente aos juros indemnizatórios incidentes sobre a importância de € 603.071,27, os mesmos não são devidos uma vez que não existe fundamento para a respetiva procedência.

Termos em que este Tribunal decide:

- a) Declarar parcialmente nula a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021..., apresentada a 31/7/2019, da autoliquidação de IRC do exercício de 2018. relativa ao benefício da criação líquida de postos de trabalho;
- b) Declarar, sem prejuízo da verificação da correção aritmética da soma desses valores em execução do julgado, o dever de deduzir no Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC de 2002 o benefício fiscal da criação de emprego referente à substituição dos colaboradores inicialmente considerados, no montante de € 385.617,07;
- c) Reconhecer à Requerente o direito ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago por erro na autoliquidação, em resultado da correção supra;
- d) Reconhecer à Requerente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios sobre esse montante de € 385.617,07, nos termos do n.º 1 do art.º 43º da LGT, a partir de 7/9/2021, desde a data da decisão da reclamação administrativa que manteve a autoliquidação impugnada.

II- VALOR

Fixa-se o valor do processo em € 988.688,34 (novecentos e oitenta e oito mil seiscentos e oitenta e oito mil e trinta e quatro cêntimos), nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 97º-A do CPPT, aplicável “*ex vi*” as alíneas a) e b) do art.º 29º do RJAT e do n.º 2 do art.º 3º do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

III- CUSTAS

Fixa-se o valor de € 48.000,00 (quarenta e oito mil euros) de custas, a cargo da Requerente.

Lisboa, 17 de abril de 2023

Os árbitros,

A Presidente do Tribunal Arbitral

(Rita Correia da Cunha)

Pedro Miguel Abreu Marques, Vogal indicado pela Requerente

António Barros Lima Guerreiro, Vogal indicado pela Requerida